

負債の定義における蓋然性要件の意義と必要性

赤塚 尚之

目 次

1. はじめに
2. 負債の定義における蓋然性要件
 - 2.1 FASBによる負債の定義とその適格要件
 - 2.2 蓋然性要件の意義
3. 負債の適格要件の相違とその影響
 - 3.1 諸外国の会計基準設定主体およびIASBによる負債の定義とその適格要件
 - 3.2 蓋然性要件の有無が及ぼす影響
4. 測定技法の向上による負債の認識要件の変容
 - 4.1 期待キャッシュフローアプローチ
 - 4.2 負債の認識要件として高度の蓋然性を要求しない諸基準
5. 蓋然性要件の再検討
 - 5.1 負債の定義における蓋然性要件のゆくえ
 - 5.2 蓋然性要件の位置づけ
6. おわりに—負債の定義における蓋然性要件の必要性

1. はじめに

米国の財務会計基準審議会（FASB）の概念書第6号において、負債は、「過去の取引または事象の結果として、特定の経済主体が他の経済主体に対して、将来、資産を譲渡するかまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生ずる、蓋然性の高い将来における経済的便益の犠牲」⁽¹⁾（脚注省略）と定義されている。この概念書第6号における負債の定義は、3つの本質的特徴と1つの非本質的特徴から構成されている。つまり、FASBによる負債の定義を分解すれば、負債の4つの適格要件が導出されることとなる。本稿は、その4つの適格要件のうち、負債の非本質的特徴とされる「蓋然性が高いこと」という要件（以下「蓋然性要件」という）の位置づけを再検討することを目的としている。

他方、米国を除く諸外国の会計基準設定主体および国際会計基準審議会（IASB）による負

負債の定義は、負債の本質的特徴のみから構成されており、非本質的特徴たる蓋然性要件は除外されている。このような蓋然性要件の有無という負債の定義の相違は、当然に負債として適格とされる項目の範囲に影響を及ぼすこととなる。もっとも、高度の蓋然性を要求するという、伝統的な負債の認識要件は共通しており、財務諸表上において認識される負債の範囲に相違が生ずることはない。それゆえ、負債の定義における蓋然性要件の有無について、これまでさほど重要な問題として取り上げられてこなかったように思われる。

しかし、ファイナンス論などの隣接諸科学を援用した会計測定技法の向上により、高度の蓋然性を要求するという伝統的な負債の認識要件は転機を迎えることとなった。2000年に公表された概念書第7号における「期待キャッシュフローアプローチ」は、生起確率を反映した会計処理を理論的に可能にした。また、2001年に公表された基準書第143号および2002年に公表された基準書第146号は、資産撤去債務または撤退・廃止活動に関連する諸費用に係る負債が発生した期において、公正価値を合理的に見積もることができれば当該負債を認識するよう規定している。さらに、2002年に公表された解釈指針第45号は、保証人が適用対象となる保証契約を締結した時点において、当該保証に係る負債をその蓋然性に関係なく認識するよう規定している。

以上のように、今日においては、負債の認識要件として高度の蓋然性が必ずしも要求されなくなっている。それゆえ、財務諸表上において認識される負債と概念書第6号における負債の定義との整合性に関する問題がしばしば指摘されている。しかし、概念書第6号は、蓋然性要件を負債の本質的特徴とは位置づけておらず、このことが、蓋然性要件が軽視される傾向に拍車をかけているように思われる。そこで、本稿においては、概念書第6号の負債の定義において負債の適格要件の1つとされている蓋然性要件の位置づけの再検討を行う。

2. 負債の定義における蓋然性要件

2.1 FASBによる負債の定義とその適格要件

財務諸表の構成要素の1つである負債は、資産の定義⁽²⁾と対称性を有するように定義されている。FASBの概念書第6号「財務諸表の構成要素」において、負債は、「過去の取引または事象の結果として、特定の経済主体（entity）が他の経済主体に対して、将来、資産を譲渡するかまたは用役を提供しなければならない現在の債務（present obligation）から生ずる、蓋然性の高い（probable）将来における経済的便益（economic benefit）の犠牲」⁽³⁾（脚注省略）と定義されている。FASBによる負債の定義を分解すれば、負債の適格要件として次の4つを導出することができる。

1. 過去の取引または事象に起因していること
2. 特定の経済主体の現在の債務であること
3. 蓋然性が高いこと
4. 将来における経済的便益の犠牲であること

概念書第6号によれば、これら4要件のうち、「過去の取引または事象に起因していること」、「特定の経済主体の現在の債務⁽⁴⁾であること」、および「将来における経済的便益の犠牲であること」という3つの要件は、負債の本質的特徴であるとされている⁽⁵⁾。それゆえ、「蓋然性が高いこと」という蓋然性要件は、負債の本質的特徴ではないこととなる。つまり、FASBによる負債の定義は、3つの本質的特徴と1つの非本質的特徴から構成されている。負債の本質的特徴と非本質的特徴との相違は、本質的特徴を1つでも欠く項目は負債として不適格であるのに対し、非本質的特徴のみを欠く項目を負債として不適格とするには十分ではないという点にある⁽⁶⁾。つまり、負債の本質的特徴は負債の存在に関わる要素であり、また、負債の非本質的特徴は負債の範囲に関わる要素であるといえる。

例えば、偶発負債（contingent liability）のうち、本質的特徴に関する3つの要件を満たしながら非本質的特徴たる蓋然性要件を満たさない項目は、概念書第6号における負債の定義を満たさない。しかし、このことをもって、蓋然性要件のみを充足しない偶発負債が、「過去の取引または事象の結果として、特定の経済主体が他の経済主体に対して、将来、資産を譲渡するかまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生ずる、将来における経済的便益の犠牲」という、負債の本質的特徴を具備していることを否定できないのである。

2.2 蓋然性要件の意義

概念書第6号において、本質的特徴ではないとされる蓋然性要件が、負債の定義に盛り込まれた理由とは何であろうか。概念書第6号によれば、負債の定義にprobableという用語を含めたのは、「事業活動およびその他の経済活動は結果のほとんどが確実でないという不確実性により特徴づけられる環境の下において行われるということを認知することを意図している」⁽⁷⁾ ためであるという⁽⁸⁾。つまり、蓋然性要件は、負債として適格とするために相当程度の蓋然性を要求することによって負債の範囲を狭めるとともに、負債の確実性を若干緩和することによって負債の範囲を拡大するという意義も有しているのである。

なお、概念書第6号は、蓋然性の高さを表現する用語としてprobableという用語を用いているが、FASBは、このprobableという用語を一般的意味と専門的意味の2つの意味で用いているため、その意味を区別する必要がある⁽⁹⁾。概念書第6号は、一般的意味としてprobableを用いている。そして、probableの意味としては、*Webster's New World Dictionary of the American Language*が引用されている。Websterによれば、probableとは、「利用可能な証

拠または論理をもとに合理的に期待または信用されうるが、確かでもなく証明もされていない」⁽¹⁰⁾ ということの意味している。

また、probableという用語は、専門的意味として、基準書第5号「偶発事象の会計」において用いられている。基準書第5号において、probableは、「将来事象が発生しうる (likely to occur)」⁽¹¹⁾ ということの意味している。基準書第5号は、probableという用語を、偶発損失 (loss contingency) の認識という、高度の蓋然性が要求される局面で用いている⁽¹²⁾。つまり、専門的意味としてのprobableは、偶発損失の認識要件として、高度の蓋然性を要求するという役割を有している。それゆえ、専門的意味として用いられるprobableの方が、一般的意味として用いられるprobableよりも蓋然性の程度は相対的に高いといえる⁽¹³⁾。

【表1】 probableの一般的意味と専門的意味

	一般的意味	専門的意味
用いられる局面	概念書第6号における資産および負債の適格要件	基準書第5号における偶発損失の認識要件
probableの意味	「利用可能な証拠または論理をもとに合理的に期待または信用されうるが、確かでもなく証明もされていない。」(Webster's New World Dictionary, p. 1132.)	「将来事象が発生しうる。」(Statement No. 5, par. 3.)
役割	①負債として適格な項目に相当程度の蓋然性を要求する ②負債の確実性を若干緩和する	偶発損失の認識要件

(Webster's New World Dictionary of the American Language, Second College Edition, Simon & Shuster, 1982, p. 1132, FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 5, *Accounting for Contingencies*, 1975, par. 3をもとに作成)

3. 負債の適格要件の相違とその影響

3.1 諸外国の会計基準設定主体⁽¹⁴⁾ およびIASBによる負債の定義とその適格要件

英国の会計基準審議会 (ASB) の「財務報告原則書」において、負債は、「過去の取引または事象の結果として生ずる、経済的便益 (economic benefit) を移転する経済主体 (entity) の債務 (obligation)」⁽¹⁵⁾ と定義されている。ASBによる負債の定義を分解すれば、負債の適格要件として次の3つを導出することができる。

1. 過去の取引または事象に起因していること
2. 経済的便益を移転すること
3. 経済主体の債務であること

また、IASB（IASC）の「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」において、負債は、「過去の事象から生ずる企業（enterprise）の現在の債務（present obligation）であり、当該債務の決済に際して経済的便益を意味する資源が企業から流出すると予想される（expected）もの」⁽¹⁶⁾と定義されている。IASBによる負債の定義を分解すれば、負債の適格要件として次の3つを導出することができる。

1. 過去の事象に起因していること
2. 企業の現在の債務であること
3. 経済的便益を意味する資源が企業から流出すること

3.2 蓋然性要件の有無が及ぼす影響

FASB、ASBおよびIASBによる負債の定義は、それぞれ表2に示した適格要件から構成されている。表2により、FASB、ASBおよびIASBによる負債の定義の共通点および相違点が浮き彫りになる。

FASB、ASBおよびIASBによる負債の定義において共通している点としては、表現に差があるものの、概して、「過去の取引または事象に起因していること」、「債務であること」、および「経済的便益を移転すること」を負債の適格要件としていることを挙げることができる。つまり、FASB、ASBおよびIASB三者ともに、負債の本質的特徴に関しては共通の理解を有しているといえる。しかし、ASBおよびIASBによる負債の定義においては、蓋然性要件が除外されているという相違点がある。つまり、ASBおよびIASBによる負債の定義は、負債の本質的特徴のみから構成されており⁽¹⁷⁾、非本質的特徴は含まれていない。

【表2】FASB、ASBおよびIASBによる負債の適格要件

国 名	米 国	英 国	—
設定主体	FASB	ASB	IASB
本質的特徴	過去の取引または事象に起因していること	過去の取引または事象に起因していること	過去の事象に起因していること
本質的特徴	特定の経済主体の現在の債務であること	経済主体の債務であること	企業の現在の債務であること
本質的特徴	将来の経済的便益の犠牲であること	経済的便益を移転すること	経済的便益を意味する資源が企業から流出すること
非本質的特徴	蓋然性が高いこと	—	—

(FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*, 1985, par. 35; ASB, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999, par. 4. 23; IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989, par. 49[b] をもとに作成)

このような負債の定義における蓋然性要件の有無という相違点は、当然に負債とされる項目の範囲に影響を及ぼすこととなる。仮に蓋然性の程度を probable と improbable に2分した場合⁽¹⁸⁾、蓋然性の程度が probable であれば、FASB、ASB、およびIASBによる負債の定義の下において負債となる債務の範囲に相違はない。しかし、表3に示したように、蓋然性の程度が improbable であれば、ASBおよびIASBによる負債の定義の下において負債となる債務が、FASBによる定義の下においては負債とならない状況が起こりうる。具体的にいえば、蓋然性が低い偶発負債は、ASBおよびIASBによる負債の定義の下においては負債となるものの、FASBによる負債の定義の下においてはそもそも負債ではないということになる。

【表3】蓋然性要件の有無が及ぼす影響

	FASB	ASBおよびIASB
probable	負債である	負債である
improbable	負債ではない	負債である

もっとも、負債の定義における蓋然性要件の有無が、認識される負債の範囲に及ぼす影響はない。負債の認識の段階においては、ASBおよびIASBも負債の認識要件として伝統的に蓋然性の高さを要求していると解されるためである。

ASBの「財務報告原則書」においては、資産または負債の認識に際し、「十分な証拠」⁽¹⁹⁾ (sufficient evidence) が存在することが要求されている。そして、「財務報告原則書」は、十分な「証拠」に関して、「証拠は合理的である必要があるが、決定的である必要はない（決定的であるのは稀である）」⁽²⁰⁾ としている。また、IASBは、「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」において、財務諸表の構成要素の認識要件として、「ある項目に関連する将来における経済的便益が当該企業へ流入または当該企業から流出する蓋然性が高い (probable) こと」⁽²¹⁾ を要求している。

FASBによる負債の定義における蓋然性要件⁽²²⁾ およびIASBのフレームワークにおける認識要件における蓋然性の高さは、その蓋然性の高さを証明する証拠を求められていると解されるので、ASBにおける十分な証拠と同義であるものと考えられる⁽²³⁾。FASB、ASB、およびIASBは、負債の定義における蓋然性要件または概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の認識要件のいずれかにおいて高度の蓋然性を要求しているため、負債の認識要件は共通しており、認識される負債の範囲に相違はない。

さらに、偶発事象 (contingency) および引当金 (provision) に係る会計基準においても、FASB、ASBおよびIASB三者ともに認識要件として高度の蓋然性を要求しており⁽²⁴⁾、個々の会計基準において認識される負債の範囲にも相違はない。それゆえ、負債の定義における蓋

然性要件の有無という問題は、さほど重要な問題として取り上げられてこなかったように思われる。

【表4】負債の認識プロセスの相違

設定主体	FASB	ASB	IASB
負債の定義における蓋然性要件	probable (Concepts Statement No. 6)	————— (<i>Statement of Principles</i>)	————— (<i>Framework</i>)
概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の認識要件	————— (Concepts Statement No. 5)	sufficient evidence (<i>Statement of Principles</i>)	probable (<i>Framework</i>)
偶発事象および引当金に係る会計基準における認識要件	probable (Statement No. 5)	probable (FRS 12)	probable (IAS 37)

(FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*, 1985, par. 35; ASB, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999, par. 4. 23; IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989, par. 49 [b]; FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984, par. 63; ASB, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999, Chapter 5; IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989, par. 83[a]; FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 5, *Accounting for Contingencies*, 1975, par. 8a; ASB, Financial Reporting Standards 12, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1998, par. 14[b]; IASC, International Accounting Standards 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1999, par. 14[b]をもとに作成)

4. 測定技法の向上による負債の認識要件の変容

4.1 期待キャッシュフローアプローチ

期待キャッシュフローアプローチは、2000年に公表された概念書第7号「会計測定におけるキャッシュフロー情報および現在価値の利用」によって、概念フレームワークに組み込まれることとなった⁽²⁵⁾。ここに期待キャッシュフローアプローチ (Expected Cash Flow Approach) とは、「将来キャッシュフローの見積りにおいて期待値を用いて期待キャッシュフロー (expected cash flow) を計算し、当該期待キャッシュフローに対してリスク調整を施したうえで、リスクフリー利子率 (risk-free rate) により割引計算するという公正価値 (fair value) の見積計算としての現在価値計算の技法」⁽²⁶⁾ のことである。期待キャッシュフローアプローチは、将来キャッシュフローの見積りにおいて単一の最善の見積値を用い、利子率にリスク調整を施したうえで割引計算を行うという、伝統的な現在価値計算の技法とは異なるものである。

また、期待キャッシュフローアプローチは、蓋然性が高くなった時点において認識するという「オールオアナッシングの会計処理」⁽²⁷⁾ を、蓋然性を問わない生起確率を反映した会計

処理に変更するものである。例えば、蓋然性が20%の100,000ドルの偶発負債は、伝統的な負債の認識要件を満たさない。しかし、期待キャッシュフローアプローチを用いれば、当該偶発負債に係る期待キャッシュフロー（割引前キャッシュフロー）は20,000ドル（\$100,000 × 20% = \$20,000）と算定され、リスク調整および割引計算を行ったうえで負債として貸借対照表に計上することを理論的に可能とする。

期待キャッシュフローアプローチの計算過程は、次の算式によって表すことができる。

$$PV = \sum_{i=1}^n \frac{ECF_n - R}{(1+r_f)^i}$$

ここで

PV = 現在価値（Present Value）

r_f = リスクフリー利率⁽²⁸⁾（risk-free rate）

ECF_n = n 年後の期待キャッシュフロー（Expected Cash Flow）

R = リスク⁽²⁹⁾（Risk）

4.2 負債の認識要件として高度の蓋然性を要求しない諸基準

概念書第7号における期待キャッシュフローアプローチに加えて、負債の認識要件として高度の蓋然性を問わない基準書および解釈指針がFASBにより公表されている。

2001年に公表された基準書第143号「資産撤去債務の会計」は、資産撤去債務に係る負債が発生した期において、公正価値を合理的に見積もることができれば、関連する長期性資産の帳簿価額を増加させることにより資産の撤去費用を資産化し、当該負債を認識するよう規定している⁽³⁰⁾。当該規定により、資産の撤去費用は減価償却を通じて期間配分されることとなる。基準書第143号は、認識要件として負債の発生、つまり負債の定義の充足および公正価値の測定可能性を要求しているのみで、高度の蓋然性を要求していない。

また、2002年に公表された基準書第146号「撤退・廃止活動に係る諸費用の会計」は、撤退・廃止活動に関連する諸費用に係る負債が発生した期において、公正価値を合理的に見積もることができれば、当該負債を認識するよう規定している⁽³¹⁾。基準書第146号も、基準書第143号と同様に高度の蓋然性を要求していない。

このように、基準書第143号および第146号においては、負債の認識要件として高度の蓋然性が要求されておらず、伝統的な認識要件とは相容れないものとなっている。

さらに、2002年に公表された基準書第5号を解釈する解釈指針第45号「保証人の保証（間接保証を含む）に関する会計処理および開示」は、保証人（guarantor）は、保証契約を締結した時点において、保証期間にわたって契約履行のための準備を行うという非偶発的な（noncontingent）債務を負っているとして、当該保証に係る保証債務をその蓋然性に関係な

く認識し、公正価値によって測定するよう規定している⁽³²⁾。当該規定は、基準書第5号に規定されている認識要件、つまり認識に際して高度の蓋然性（probable）を要求する認識要件とは相容れないものとなっている。

5. 蓋然性要件の再検討

5.1 負債の定義における蓋然性要件のゆくえ

基準書第143号、第146号、および解釈指針第45号における負債の認識要件は、負債の認識に際して必ずしも高度の蓋然性を考慮しているとはいえないものとなっている。それゆえ、今後認識される負債の範囲は拡大される傾向にあるといえる。また、概念書第7号における期待キャッシュフローアプローチは、公正価値の見積計算を行う現在価値計算の技法であるため、基準書第143号、第146号、および解釈指針第45号における公正価値測定にも深く関連を有するものである⁽³³⁾。期待キャッシュフローアプローチは、将来キャッシュフローの見積りにおいて期待値を採用していることから、伝統的な負債の認識要件の下において認識されることのなかった蓋然性の低い偶発負債を計上することを理論的に可能としている。それゆえ、貸借対照表価額もさることながら、計上される負債が負債の定義における蓋然性要件を満たしているかということが問題となる。

このように、今日においては、測定技法の向上により、負債の認識要件として高度の蓋然性が必ずしも要求されなくなっている。このような状況下において、負債の定義における蓋然性要件はいかなる意義を有しているのであろうか。概念書第6号において、蓋然性要件は負債の非本質的特徴と位置づけられている。それゆえ、FASBによる負債の定義も、負債の本質的特徴のみから構成されるASBおよびIASBによる負債の定義に近似したものに改訂すべきであろうとの見解もあろう。しかし、負債の定義における蓋然性要件の位置づけについて、今一度、会計の目的に立ち返って検討する余地があるものと思われる。

5.2 蓋然性要件の位置づけ

会計の目的からみた蓋然性要件の位置づけに関しては、Kerrによる会計理論モノグラフ第4号「負債の定義および認識」が示唆を与えてくれる⁽³⁴⁾。

Kerrは、「会計の目的が経済的意思決定、管理および会計責任のための財務情報の提供にあるならば、可能性はあるが合理的に予測できないような（possible but not reasonably expected）将来における資源の引渡しまたは使用に関する情報は、目的適合的（relevant）とは考えられない。」⁽³⁵⁾としている。そのうえで、「要求される将来における犠牲の合理的予測⁽³⁶⁾は負債の本質的特徴であると考えられるであろうし、負債の定義にも盛り込まれう

る。」⁽³⁷⁾ という見解を示している⁽³⁸⁾。このKerrのいう「将来における犠牲の合理的予測」は、負債の定義の適用に際して相当程度の蓋然性を要求するものと考えられることから、概念書第6号における蓋然性要件と同義であると考えられる。つまり、Kerrは、会計の目的から、相当程度の蓋然性は負債の本質的特徴であると捉えている。そこで、このKerrの主張をFASBのフレームワークに当てはめることができれば、概念書第6号における蓋然性要件は負債の本質的特徴と解することができる。

FASBは、概念書第1号「営利企業の財務報告の基本目的」において、財務報告は、「現在および潜在的な投資者、債権者、およびその他の情報利用者が、合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行う際に有用な情報を提供すること」⁽³⁹⁾にあるとしている。この概念書第1号における財務報告の目的とKerrの会計の目的は、当該企業に何らかの利害関係を有する者に対して意思決定に有用な情報を提供するという点において同義であると考えられる。それゆえ、概念書第1号における財務報告の目的に従えば、「可能性はあるが合理的に予測できないような将来における資源の引渡しまたは使用に関する情報」は情報利用者の意思決定に影響を及ぼしうるもの、つまり目的適合的な情報であるとはいいがたく、Kerrの見解はFASBのフレームワークにも当てはまると解される。

そうであるならば、概念書第6号の負債の定義における蓋然性要件は、負債の本質的特徴であると解することができる。そこで、蓋然性の低い偶発負債は、発生の可能性は認められるが、その発生を合理的に予測することができないため負債の本質的特徴を欠く項目となり、負債の定義を満たさないこととなる。つまり、蓋然性要件を負債の本質的特徴と捉える考え方に立脚すれば、期待キャッシュフローアプローチの計算過程（将来キャッシュフローの見積り）において、蓋然性要件に抵触するような蓋然性の低いシナリオまで反映すべきではないという結論が導かれる。また、解釈指針第45号において認識される負債のうち蓋然性要件に抵触するような蓋然性の低いもの⁽⁴⁰⁾については認識すべきではないという結論が導かれる。

このように、会計の目的に立ち返って蓋然性要件の位置づけを再検討すれば、蓋然性要件は、非本質的特徴というよりはむしろ負債の本質的特徴として位置づけることができる。そして、高度の蓋然性が認識要件として必ずしも要求されなくなった今日において、蓋然性要件は、認識される負債の拡大化傾向に一定の歯止めをかけるという意義を有し、今後も負債の定義に不可欠な存在たりうることとなる。

6. おわりに—負債の定義における蓋然性要件の必要性

FASBの概念書第6号における負債の定義は、米国を除く諸外国の会計基準設定主体およびIASBによる負債の定義と蓋然性要件の有無という点において異なっている。この蓋然性要件の有無という問題は、認識される負債の範囲に影響を与えないという理由からさほど重要な問題として取り上げられてこなかったように思われる。

しかし、隣接諸科学を援用することによって会計測定技法の向上がもたらされた。このことを受けて、概念書第7号に期待キャッシュフローアプローチが組み込まれることとなり、生起確率を反映した会計処理が理論的に可能となった。また、認識要件として高度の蓋然性を要求しない基準書第143号、第146号、および解釈指針第45号が公表されたことにより、伝統的な負債の認識要件は部分的に崩壊し、蓋然性要件は軽視される傾向にある。

本稿は、FASBの概念書第6号における負債の定義を取り上げ、負債の適格要件とされているものの本質的特徴とはされない蓋然性要件を、会計の目的から蓋然性要件を本質的特徴と位置づけるKerrの所説を援用することにより、本質的特徴と捉え直すことが可能であることを明らかにした。このように解することにより、蓋然性の低い偶発負債は、その存在は認められうるが、発生を合理的に予測することができないために負債の本質的特徴を欠く項目となり、負債の定義を満たさないこととなる。そして、高度の蓋然性が認識要件として必ずしも要求されなくなった今日において、負債の定義における蓋然性要件は、認識される負債の拡大化傾向に一定の歯止めをかけるという点において意義を有し、今後も本質的特徴として負債の定義に不可欠な存在たりうることとなる。

しかし、負債の蓋然性の程度を具体的に評価することは認識の領域における問題であり、負債の定義を適用する段階、つまり負債の存在を判定する段階においては、蓋然性要件とはいっても言語的表現にとどまらざるをえない。また、FASBは、蓋然性の高さを表現するprobableという用語を、基準書第5号においては専門的な意味で用い、概念書第6号においては一般的な意味で用いている。このように、1つの用語を2つの意味で用いることは誤解を招く恐れがあるため、専門的意味と一般的意味との相違をより鮮明なものにするか、または蓋然性に関するより適切な表現を探る必要があろう。ただし、財務諸表の構成要素の1つである負債は、資産の定義と対称性を有するように定義されている。それゆえ、負債の定義における蓋然性に関するより適切な表現を検討する際には、資産の定義との対称性も考慮に入れなければならないため、負債に固有の問題として取り組むことはできない。

これらの問題点については、今後の検討課題としたい。

【注】

- (1) Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*, 1985, par. 35. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年、p. 301。)
- (2) 概念書第6号において、資産は、「過去の取引または事象の結果として特定の経済主体によって取得または支配されている、蓋然性の高い将来における経済的便益」(脚注省略)と定義されている(FASB, Concepts Statement No. 6, par. 25. [平松・広瀬、前掲訳書、p. 297。])。
- (3) FASB, Concepts Statement No. 6, par. 35. (平松・広瀬、前掲訳書、p. 301。)
- (4) ここにいう債務(obligation)という用語は、法律上の債務(legal obligation)とともに衡平法上の債務(equitable obligation)および推定債務(constructive obligation)を含むものである(FASB, Concepts Statement No. 6, fn. 22. [平松・広瀬、前掲訳書、p. 301。])。
- (5) FASB, Concepts Statement No. 6, par. 36. (平松・広瀬、前掲訳書、p. 302。)
- (6) Reed. K. Storey, "The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards," in D. R. Carmichael, Steven. B. Lilien, and Martin Mellman (ed), *The Accountant's Handbook*, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., 1990, Chapter 1, p. 79.
- (7) FASB, Concepts Statement No. 6, fn. 21. (平松・広瀬、前掲訳書、p. 301。)
- (8) FASB, Concepts Statement No. 6, pars. 44-48. (平松・広瀬、前掲訳書、pp. 306-308。)
- (9) FASB, Concepts Statement No. 6, fn. 18 and 21. (平松・広瀬、前掲訳書、p. 297およびp. 301。)
- (10) *Webster's New World Dictionary of the American Language*, Second College Edition, Simon & Shuster, 1982, p. 1132.
- (11) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 5, *Accounting for Contingencies*, 1975, par. 3.
- (12) FASB, Statement No. 5, par. 8a.
- (13) なお、専門的な意味として用いられるprobableの蓋然性の程度は、およそ70-80%以上のことを指しているといわれている。この見解に関しては、J.E. Boritz, *Approaches to Dealing with Risk and Uncertainty*, CICA Research Report, 1990, p. 24を参照されたい。
- (14) 本稿においては、英国の会計基準審議会(ASB)による負債の定義のみを取り上げる。米国および英国を除く諸外国の会計基準設定主体による負債の定義に関しては、オーストラリアは、Australian Accounting Standards Board (AASB), Statement of Accounting Concepts 4, *Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements*, 1992, par. 48、カナダは、Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), *Handbook*, 1992, Section 1000, par. 32を参照されたい。
- (15) Accounting Standards Board (ASB), *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999, par. 4. 23.
- (16) International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989, par. 49 (b).
- (17) AASBおよびCICAによる負債の定義においても、蓋然性要件は除外されている。
- (18) この場合のprobableは、一般的な意味として用いている。
- (19) ASB, *Statement of Principles*, Chapter 5.
- (20) ASB, *Statement of Principles*, par. 5. 15.
- (21) IASC, *Framework*, par. 83(a).

- (22) FASBは、負債の定義に蓋然性要件を含め、財務諸表の構成要素の定義を充足することという認識要件を経て蓋然性の高さを間接的に要求している（FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984, par. 63. [平松・広瀬、前掲訳書、pp. 239–240.]）。
- (23) この見解に関しては、川村義則「負債の定義と認識要件—近接諸概念との比較検討—」『曾計』第163巻第1号、2003年、p. 43を参照。
- (24) ただし、FASBは、probableをlikely to occurという意味で用いているのに対し、ASBおよびIASBは、more likely than notという意味で用いており、蓋然性の程度に差異がある（FASB, *Statement No. 5*, par. 8a; ASB, *Financial Reporting Standards 12, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1998, par. 14[b]; IASC, *International Accounting Standards 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1999, par. 14[b]）。
- (25) 期待キャッシュフローアプローチは、Wayne. S. Upton, Jr., *The FASB Project on Present Value Based Measurements, an Analysis of Deliberations and Techniques*, FASB Special Report, 1996において提唱された測定技法である。
- (26) 期待キャッシュフローアプローチの計算プロセスは、W. S. Upton, Jr., op., cit, p. 55をもとに作成した。また、現在価値が公正価値の見積値を提供するという見解は、FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, 2000, par. 25（平松・広瀬、前掲訳書、p. 433.）を参照した。
- (27) 川村義則「現在価値の測定をめぐる問題について—保証債務の会計処理への応用—」『曾計』第156巻第6号、1999年、p. 87。
- (28) FASBが想定しているリスクフリー利子率とは、米国財務省証券（Treasury Bill）の利子率5%である。
- (29) 期待キャッシュフローアプローチにおけるリスクとは、期待キャッシュフローが期待値から乖離するリスクのことである。
- (30) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 143, Accounting for Asset Retirement Obligations*, 2001, par. 3.
- (31) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 146, Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities*, 2002, par. 3.
- (32) FASB, *FASB Interpretation No. 45, Guarantor's Accounting and Disclosure Requirements for Guarantees, Including Indirect Guarantees of Indebtedness of Others*, 2002, pars. 8–10.
- (33) 基準書第143号、第146号、および解釈指針第45号において、公正価値の最善の見積値として、期待キャッシュフローアプローチにより算定された現在価値を用いることとなる（FASB, *Statement No. 143*, par. 8; FASB, *Statement No. 146, Appendix B 13*; FASB, *Interpretation No. 45*, par. 9b.）。
- (34) 会計理論モノグラフは、オーストラリア会計研究財団（Australian Accounting Research Foundation; AARF）により公表されるものである。なお、会計理論モノグラフにおける見解は著者個人の見解であって、必ずしもAARFが当該見解を共有しているとは限らない。
- (35) J. St. G. Kerr, *The Definition and Recognition of Liabilities*, *Accounting Research Monographs No. 4*, AARF, 1984, p. 24.（徳賀芳弘訳『負債の定義と認識（第2版）』九州大学出版会、1999年、p. 42.）
- (36) ただし、Kerrは、必要とされる犠牲の蓋然性が数字によって表現される必要があることを意味し

ているのではないとしている (J. St. G. Kerr, op. cit, p. 24. [徳賀訳、前掲訳書、p. 42。])。

- (37) J. St. G. Kerr, op. cit, p. 24. (徳賀訳、前掲訳書、p. 42。)
- (38) Kerr は、「可能性があるが合理的に予測できないような将来における資源の引渡しまたは使用に関する情報」として、ある人が20歳の時にお金を貸して、120歳のときに返済してもらうという場合を挙げ、当該貸付金を受領者にとっては負債の発生ではなく贈与を受けたとみなすべきであるとしている (J. St. G. Kerr, op. cit, p. 24. [徳賀訳、前掲訳書、p. 42。])。
- (39) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, 1978, par 34. (平松・広瀬、前掲訳書、p. 26。)
- (40) 保証債務は、債務の保証を他者に求める行為自体が、すでに主債務者の信用力が低下し、資金回収が困難であることを予測していることを裏づける行為であるため、実現可能性の高い偶発負債であるとする見解もある。この見解に関しては、白田佳子『企業倒産予知情報の形成—会計理論と統計技術の応用—』中央経済社、1999年、pp. 215-216を参照されたい。

【参考文献】

- Australian Accounting Standards Board, Statement of Accounting Concepts 4, *Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements*, 1992.
- Accounting Standards Board, Financial Reporting Standard 12, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1998.
- , *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999.
- Boritz, J. E., *Approaches to Dealing with Risk and Uncertainty*, CICA Research Report, 1990.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, *Handbook*, 1992.
- Carmichael, D. R., Steven. B. Lilien, and Martin Mellman(ed), *The Accountant's Handbook*, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., 1990.
- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No.5, *Accounting for Contingencies*, 1975.
- , Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978. (平松一夫・廣瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、2002年。)
- , Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980. (平松一夫・廣瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、2002年。)
- , Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984. (平松一夫・廣瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、2002年。)
- , Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*, 1985. (平松一夫・廣瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、2002年。)
- , FASB Discussion Memorandum, *Present Value-Based Measurements in Accounting*, 1990. (企業財務制度研究会訳『現在価値—キャッシュフローを用いた会計測定—』中央経済社、1999年。)

- , Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, *Using Cash Flow Information in Accounting Measurements*, 1997.
- , Proposed Statement of Financial Accounting Concepts (revised), *Using Cash Flow Information in Accounting Measurements*, 1999.
- , Statement of Financial Accounting Concepts No. 7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, 2000. (平松一夫・廣瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年。)
- , Statement of Financial Accounting Standards No. 143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*, 2001.
- , Statement of Financial Accounting Standards No. 146, *Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities*, 2002.
- , FASB Interpretation No. 45, *Guarantor's Accounting and Disclosure Requirements for Guarantees Including Indirect Guarantees of Indebtedness of Others*, 2002.
- International Accounting Standards Committee, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.
- , International Financial Reporting Standards 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, 1999.
- Kerr, J. St. G., *The Definition and Recognition of Liabilities*, Accounting Research Monographs No. 4, Australian Accounting Research Foundation, 1984. (徳賀芳弘訳『負債の定義と認識(第2版)』九州大学出版会、1999年。)
- Upton, Jr., W. S., *The FASB Project on Present Value Based Measurements, an Analysis of Deliberations and Techniques*, FASB Special Report, 1996.
- 新井清光著・加古宜士補訂『新版 財務会計論(第7版)』中央経済社、2003年。
- 浦崎直浩『公正価値会計』森山書店、2002年。
- 加古宜士『財務会計概論(第4版)』中央経済社、2003年。
- 加藤盛弘『将来事象会計』森山書店、2000年。
- 「長期資産除却の会計—除却コスト・負債の認識・測定と将来予測—」『曾計』第160巻第5号、2001年。
- 「資産除却債務の会計処理と将来予測」『同志社商学』(同志社大学)第53巻第2・3・4号、2001年。
- 「FASB長期資産除却債務会計の認識・測定構造とその特徴—金額と支払時期が不確実なキャッシュ・アウトフローの認識と測定の枠組—」『同志社商学』第54巻第1・2・3号、2002年。
- 川村義則「現在価値の概念とその測定をめぐる問題」(企業財務制度研究会訳『現在価値—キャッシュフローを用いた会計測定—』中央経済社、1999年、所収)
- 「現在価値の測定をめぐる問題について—保証債務の会計処理への応用—」『曾計』第156巻第6号、1999年。
- 「FASB概念書第7号『会計測定におけるキャッシュフロー情報と現在価値の利用』の概要」『COFRIジャーナル』第38巻、2000年。
- 「負債の測定と現在価値計算について」『税経通信』第55巻第10号、2000年。

- 「負債の定義と認識要件—近接諸概念との比較検討—」『曾計』第163巻第1号、2003年。
- 黒川行治「予測要素の拡大がもたらす会計測定・理論の影響」『曾計』第161巻第2号、2002年。
- 北村敬子・今福愛志編著『財務報告のためのキャッシュフロー割引計算』中央経済社、2000年。
- 北村敬子「割引現在価値の導入—FASB公開草案をめぐって—」『企業会計』第49巻第13号、1997年12月。
- 斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2002年。
- 佐藤信彦「FASBの負債概念と負債の認識」『曾計』第145巻第4号、1994年。
- 「会計測定における割引現在価値—SFAC7号『会計測定におけるキャッシュ・フロー情報と現在価値の使用』を中心に—」『経済集志』（日本大学）第70巻第2号、2000年。
- 白田佳子『企業倒産予知情報の形成—会計理論と統計技術の応用—』中央経済社、1999年。
- 田中健二「現在価値測定の役割」『曾計』第148巻第4号、1995年。
- 「現在価値測定の基礎」『産業経理』第59巻第1号、1999年。
- 徳賀芳弘「『概念的基礎構造』とSFACシリーズ」『海外事情研究』（熊本商科大学）第13巻第2号、1986年。
- 「負債の定義と認識—J. St. G. カーの所説を中心として—」『海外事情研究』第14巻第2号、1987年。
- 「会計上の認識に関する一考察」『曾計』第138巻第1号、1990年。
- 「伝統的な負債概念から新しい負債概念へ」『企業会計』第46巻第8号、1994年。
- 藤井秀樹他「会計測定におけるキャッシュ・フロー情報の利用—FASB1997年概念書公開草案の内容と論点—」『経済論叢別冊 調査と研究』（京都大学）第15号、1998年4月。
- 細井庸弘「FASBにおける現在価値プロジェクトの展開」（企業財務制度研究会訳『現在価値—キャッシュフローを用いた会計測定—』中央経済社、1999年、所収）
- 「現在価値の論点—FASBのプロジェクトを中心に—」『COFRIジャーナル』第35巻、1999年。
- 弥永真生『デリバティブと企業会計法』中央経済社、1998年。
- 山下寿文「IASC、米国および日本の引当金会計基準の比較」『曾計』第155巻第6号、1997年。
- 『偶発事象会計の国際的調和化—米国基準・IAS・日本基準の比較—』同文館、2000年。
- 「偶発事象会計論」『曾計』第160巻第6号、2001年。
- 『偶発事象会計論』白桃書房、2002年。